

**Письменные разъяснения налогового законодательства:  
противоречивая недосказанность**  
*Промышленно-торговое право. – 2012. – № 4. – С. 53–56.*

**Аннотация**

В статье рассматривается институт письменных разъяснений по вопросам применения актов налогового законодательства в системной взаимосвязи с изменениями и дополнениями, внесенными в Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. Обосновывается необходимость применения фискального рескрипта в отношении сумм неуплаченных налоговых платежей, которые стали следствием выполнения налогоплательщиками письменных разъяснений налоговых органов.

**Введение**

С 1 января 2012 года нормативная новационность налогового законодательства обрела прикладную доминанту для субъектов предпринимательской деятельности, содержательное наполнение которой серьезным образом отличается от прожективных устремлений законодателя. Ожидаемая индульгенция по вопросу привлечения налогоплательщика к административной ответственности в случае выполнения им письменных разъяснений по вопросам применения актов налогового законодательства, данных ему налоговым органом, дистанцировалась от заявленных позиций законодателя, распространив свое действие только на пени. Данная статья будет посвящена научно-нормативному анализу отдельных изменений и дополнениям, внесенных в Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее – НК Беларуси) в целях разработки предложений, направленных на совершенствование правового регулирования института письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства.

**Основная часть**

Налоговое законодательство является достаточно сложной отраслью законодательства, правильно и однозначно уяснить нормы которой не всегда представляется возможным. Для решения спорных налоговых вопросов на практике довольно часто используется институт письменных разъяснений. Как отмечает Н.Р. Хачатрян письменные разъяснения компетентных органов являются эффективным инструментом по налаживанию стабильной хозяйственной деятельности и обеспечению максимального соблюдения требований законодательства в области финансов [1, с. 98]. В.А. Соловьев связывает направление запросов в фискальные органы с целью сделать предсказуемыми и безопасными налоговые последствия хозяйственных операций [2, с. 28].

В соответствии с подп. 1.2 п. 1 ст. 21 НК Беларуси налогоплательщик имеет право получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения актов налогового законодательства. Реализация данного права обеспечена соответствующей обязанностью налоговых органов и их должностных лиц давать письменные разъяснения налогоплательщикам (иным обязанным лицам) по вопросам применения актов налогового законодательства (подп. 1.5 п. 1 ст. 82 НК Беларуси). Нельзя не отметить также предусмотренное подп. 1.1 п. 1 ст. 21 НК Беларуси право плательщиков получать от налоговых органов по месту постановки на учет бесплатную информацию о действующих налогах, сборах (пошлинах), актах налогового законодательства, а также о правах и обязанностях плательщиков, налоговых органов и их должностных лиц, симбиоз которого (несмотря на то, что информирование налогоплательщиков не порождает правовых последствий) с вышеуказанным правом плательщика создает не только проблему теоретико-прикладного размежевания налогового консультирования и информирования, но и определенную палитру номинальных правовых инструментов защиты его прав и законных интересов во взаимоотношениях с контролирующими органами.

В Российской Федерации в соответствии с п. 1 ст. 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. (далее – НК России) письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах дает Министерство финансов Российской Федерации, в том числе и налоговым органам. Налогоплательщики, в свою очередь, вправе получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах (подп. 2 п. 1 ст. 21 НК России).

В теоретико-налоговых исследованиях, «обрамленных» определенными прикладными постулатами, правовая природа письменных разъяснений до сих пор не получила однозначной оценки в контексте признания (непризнания) их нормативными актами. Важно также помнить, что нормативные правовые акты носят общеобязательный характер и выступают нормативным основанием для вынесения судебных решений, а ненормативные при разрешении судебных споров не имеют приоритетного характера и оцениваются судами наряду с другими материалами по делу. Анализ научных подходов по данному вопросу позволяет сделать вывод о существовании двух основных подходов. Первая группа авторов, с определенными оговорками, детерминирует нормативный характер письменных разъяснений [3, с. 41; 4, с. 38; 5, с. 101]. По мнению Р.Н. Хачатряна разъяснения Министерства финансов РФ можно отнести к категории нормативных правовых актов только в случае наличия соответствующих правовых оснований (порядок и формы издания акта) [5, с. 101]. Вторая группа авторов не постулирует в письменных разъяснениях признака нормативности, относя их к актам толкования (интерпретационным актам) [6, с. 135; 7, с. 25; 8, с. 42]. Дементьев: письменные разъяснения являются актами официального толкования норм налогового права [с. 130]. Как отмечает С.К. Лещенко разъяснения налоговых органов по запросам налогоплательщиков являются актами толкования, которое не является нормативным, поскольку не распространяется на неопределенный круг лиц и отношений [8, с. 42].

Следует отметить, что в Министерство финансов Российской Федерации в письме от 7 августа 2007 г. № 03–02–07/2–138 «О применении положений статьи 34.2 «Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов» Налогового кодекса РФ» по данному вопросу определило свою позицию отличным от признания нормативными письменных разъяснений образом: «Письменные разъяснения не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано ли разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют налоговым органам, налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающимся от трактовки, изложенной Минфином России».

Конституционный Суд Республики Беларусь, в рамках полемики с Высшим Хозяйственным Судом Республики Беларусь по вопросу возможности судебного обжалования решений вышестоящих налоговых органов, принятых по обращениям, связанным с вопросами разъяснения налогового законодательства, сформулировал свою правовую позицию о признании данных разъяснений правовыми актами ненормативного характера, которым присущи следующие особенности: выносятся уполномоченными государственными органами, ответственными за рассмотрение обращений; выражают волю данного государственного органа по правовому регулированию конкретных общественных отношений; носят индивидуальный характер и рассчитаны на однократное применение; влекут определенные правовые последствия, поскольку могут затрагивать права и обязанности лиц [9].

С точки зрения дополнительного правового содержания ответ на поставленный в научных исследованиях вопрос представляется важным в рамках возможности налогоплатель-

щиков руководствоваться ими при принятии конкретных решений в тех случаях, когда нормы налогового законодательства недостаточно четко и ясно определяют предпринимательское поведение соответствующих субъектов. В этой связи отдельные авторы изначально высказываются против института письменных разъяснений фискальных органов в контексте руководства последними принципом презумпции трактовки всех неясностей и противоречий налогового законодательства в пользу налогоплательщика. Как отмечает Ф.А. Гудков, если закон не содержит неясностей, то незачем его и толковать в нормативных актах. А если неясности все-таки есть, то они должны толковаться в пользу налогоплательщика. Таким образом налоговому органу следует либо вовсе избегать разъяснений спорных вопросов в адрес неопределенного круга лиц либо разъяснять их в пользу налогоплательщика, как того требует п. 7 ст. 3 НК РФ [10, с. 15].

Наиболее важным вопросом в рамках выполнения налогоплательщиком письменных разъяснений налоговых органов является корреспонденция между вышеуказанным действием налогоплательщика и теми неблагоприятными последствиями, которые могут наступить для него в случае выявления нарушений налогового законодательства. В случае если разъяснения, данные уполномоченными органами окажутся неправильными, в мировой практике применяется институт фискального рескрипта, позволяющий налогоплательщику избежать соответствующих отрицательных претерпеваний. Так в Российской Федерации подп. 3 п. 1 ст. 111 НК России предусматривает, что выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа) является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения. С 1 января 2007 года аналогичные положения установлены и в отношении пени (п. 8 ст. 75 НК России). При этом, российский законодатель, освободив налогоплательщиков от уплаты пеней и штрафов в связи с исполнением налогоплательщиком письменного разъяснения уполномоченного органа, сделал оговорку, что данное правило работает в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на полной и достоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) при направлении запроса в уполномоченный орган.

В Республике Беларусь с 2012 года планировалось ввести аналогичные нормы. Для нашей страны актуализация данного вопроса предопределена также гипотетической возможностью реализации предусмотренного подп. 1.11 п. 1 ст. 21 НК Беларуси права налогоплательщика на возмещение убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов, неправомерными действиями (бездействием) их должностных лиц в порядке, установленном законодательством. Однако законодательная сентенция в данном направлении оказалась не в состоянии экстраполировать прогрессивные положения налоговых систем зарубежных стран. Закон Республики Беларусь от 30 декабря 2011 г. «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь» предусмотрел элементы фискального рескрипта лишь в отношении пени (при этом организационное ранжирование налоговых органов доведено до Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь), изложив п. 3<sup>1</sup> ст. 52 НК Беларуси в следующей редакции: «Пени не начисляются на суммы налогов, сборов (пошлин), подлежащих уплате плательщиком (иным обязанным лицом), в случае их неуплаты или неполной уплаты на основании письменных разъяснений по вопросам применения актов налогового законодательства, полученных им от Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь».

В отношении неприменения мер ответственности, установленных законодательством, произошла недостаточная легальная метаморфоза, отдаляющая достижение позитивного ре-

зультата в виде решения рассматриваемой проблемы. В соответствии с внесенными изменениями и дополнениями в налоговое законодательство нормы ч. 1 п. 3 ст. 21 НК Беларуси (Плательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов в порядке, определяемом НК Беларуси и иными актами законодательства) будут распространяться распространяется также на плательщиков при исчислении и уплате налогов, сборов (пошлин) на основании письменных разъяснений по вопросам применения актов налогового законодательства, полученных ими от Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Следует отметить, что данные положения ничего нового не привносят в механизм защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, а являются простым моделированием сложившейся практики урегулирования споров между ними и контролирующими органами. В НК Беларуси необходимо было бы предусмотреть следование налогоплательщиком письменным разъяснениям по вопросам применения актов налогового законодательства, полученным от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов, как основание неприменения к нему мер ответственности, установленных законодательными актами. Обратим внимание, что в НК Беларуси аналогичные положения содержатся в отношении неуплаты или неполной уплаты сумм налога текущими платежами (п. 8 ст. 46), что является весьма актуальным в рамках исчисления и уплаты налога на прибыль. В контексте нормативного размежевание налогового и административного законодательства по вопросу применения мер ответственности в сфере налогообложения предложенные нами новации следует закрепить в примечании к статье 13.6 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 г.

Закрепление предложенных изменений, а также частично существующая модель фискального рескрипта в Республике Беларусь, предусматривают (будут предусматривать) возможность освобождения только от пеней и штрафа (наиболее распространенный вид административного взыскания за правонарушения в налоговой сфере). В тоже время налогоплательщику в любом случае придется заплатить сумму недоимки, образовавшуюся в результате исполнения им разъяснений налогового органа. Структурируя отрицательные финансовые претерпевания налогоплательщика (недоимка, пени и штрафы), следует констатировать, что именно недоимка (несмотря на рост ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, к которой привязана процентная ставка пеней, а также длительная проекция претензий контролирующих органов, позволяющим увеличивать срок просрочки налогоплательщика) остается одним из основных элементов риска осуществления предпринимательской деятельности в контексте невозможности удовлетворения повышенных требований государства к налогоплательщику. Ситуация осложняется тем, что если в структуре налоговых органов ответы на запросы налогоплательщиков носят, как правило, универсальный характер, то при осуществлении контрольных мероприятий иными государственными органами (например, органы финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь) последние могут придерживаться диаметрально противоположной позиции, игнорируя письменные разъяснения, исходящие от налоговых органов.

Учитывая вышесказанное, абсурдная, на первый взгляд, мысль о дистанцировании налоговых органов в вопросе предоставления правильных разъяснений законодательства в сфере налогообложения может иметь прикладную реализацию в контексте отсутствия в законодательстве мер ответственности за неверные разъяснения, а также потенциальной (простой и изящной) возможности изыскать дополнительные средства у налогоплательщиков. При этом освобождение налогоплательщика от уплаты пеней, и возможное освобождения от применения мер административной ответственности ни в коей мере не компенсирует его потери от доначисленных сумм налоговых платежей, которые явились отрицательной формализацией соответствующих представлений государственных органов о налоговом законодательстве. В связи с этим, существует необходимость в законодательном урегулировании вопроса об освобождении налогоплательщика от уплаты недоимки, образовавшейся вследствие выполнения им письменных разъяснений налоговых органов.

## **Заключение**

1. Для разрешения спорных ситуаций в вопросе применения норм налогового законодательства в Республике Беларусь предусмотрен институт письменных разъяснений, который используется как оперативный и эффективный инструмент устранения соответствующих противоречий между налогоплательщиками и налоговыми органами.

2. В Кодексе Республики Беларусь об административных правонарушениях необходимо предусмотреть выполнение письменных разъяснений налоговых органов как основание освобождения от применения мер административной ответственности.

3. Если недоимка (сумма доначисленных налоговых платежей) явилась результатом выполнения налогоплательщиком письменных разъяснений налоговых органов, она не должна полностью или частично взыскиваться в бюджет. Данное правило необходимо закрепить в налоговом законодательстве.

## **Список цитированных источников**

1. Хачатрян, Н.Р. Правовое значение разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства / Н.Р. Хачатрян // Государство и право. – 2009. – № 3. – С. 97–106.

2. Соловьев, В.А. Письменные разъяснения как институт защиты прав налогоплательщиков / В.А. Соловьев // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 12. – С. 28–29.

3. Береснева, Н.В. Письма налоговых органов как нормативные и ненормативные акты / Н.В. Береснева // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 5. – С. 40–45.

4. Родионова, О.М. О правовой природе разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах / О.М. Родионова // Цивилист. – 2008. – № 3. – С. 35–38.

5. Хачатрян, Н.Р. Правовое значение разъяснений Министерства финансов РФ по вопросам применения налогового законодательства / Н.Р. Хачатрян // Государство и право. – 2009. – № 3. – С. 97–106.

6. Дементьев, И.В. Правовое значение разъяснений финансовых органов / И.В. Дементьев // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2008 года: по материалам VI междунар. науч.-практ. конф. 17-18 апр. 2009 г., Москва: сб.; сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2010. – С. 126–136.

7. Лермонтов, Ю.М. Исполнение письменных разъяснений законодательства о налогах и сборах / Ю.М. Лермонтов // Налоговые споры: теория и практика. – 2006. – № 12. – С. 23–27.

8. Лещенко, С.К. Письма налоговых органов и ответы на запросы плательщиков налогов: юридический статус / С.К. Лещенко // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 6. – С. 39–44.

9. О судебном обжаловании решений государственных органов по вопросам налогообложения (разъяснений налогового законодательства): Решение Конституц. Суда Респ. Беларусь: Решение Конституц. Суда Респ. Беларусь, 10 дек. 2009 г., № Р-383/2009 (в ред. Решения, 4 марта 2010 г., № Р-431/2010) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

10. Гудков, Ф.А. Лукавые разъяснения. Кто должен нести ответственность? / Ф.А. Гудков // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 1. – С. 15–21.